BULLETIN D'INFORMATION 2009-5

15 octobre 2009

Lutte contre les planifications fiscales agressives

Le présent bulletin d'information expose en détail les modalités d'application des mesures annoncées pour mieux lutter contre les planifications fiscales agressives. Ces mesures, au nombre de quatre, consistent sommairement en :

— une divulgation obligatoire des opérations procurant un avantage fiscal, qui font l'objet d'un engagement de confidentialité par le contribuable envers son conseiller ou à l'égard desquelles la rémunération du conseiller est conditionnelle ou proportionnelle au succès en découlant;

— une précision à la notion d'objets véritables pour l'application de la règle générale anti-évitement (RGAE), et ce, en harmonisation avec les RGAE d'autres provinces;

— une prolongation de trois ans de la période de prescription lorsque la RGAE s'applique, et la possibilité d'éviter cette prolongation au moyen d'une divulgation;

— un régime de pénalités applicables aux contribuables et aux promoteurs lorsque la RGAE s'applique, lesquelles peuvent être évitées au moyen d'une divulgation.

Pour toute information concernant ces mesures, les personnes intéressées peuvent s'adresser au Secteur du droit fiscal et de la fiscalité en composant le 418 691-2236.

Les versions française et anglaise de ce bulletin sont disponibles sur le site Internet du ministère des Finances à l'adresse www.finances.gouv.qc.ca

Des exemplaires papier sont également disponibles, sur demande, à la Direction des communications en composant le 418 528-9323.

Finances Québec

Lutte contre les planifications fiscales agressives

1. CONTEXTE 5
- ❑ Budget 2008-2009 : une stratégie québécoise de lutte contre les PFA 5
- ❑ Document de consultation sur les planifications fiscales agressives 6
- ❑ Résultats de la consultation 6

2. MÉCANISME DE DIVULGATION OBLIGATOIRE 7

2.1 Opérations à divulgation obligatoire 7
- ❑ Opération confidentielle 8
- ❑ Opération avec rémunération conditionnelle 9
- ❑ Conseiller à l'égard d'une opération devant être divulguée 11

2.2 Personne tenue de faire une divulgation obligatoire 12

2.3 Transmission des renseignements relatifs à l'opération à divulgation obligatoire 12

2.4 Conséquences au défaut de faire une divulgation obligatoire dans le délai requis 14
- ❑ Délai de divulgation requis 14
- ❑ Pénalités 15
- ❑ Prescription 16
- ❑ Défense de diligence raisonnable 17
- ❑ Divulgation volontaire 17

2.5 Date d'application 18

3. RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT 19

3.1 Notion d'objets véritables pour l'application de la RGAE 19
- ❑ Précision apportée à la notion d'objets véritables 20
- ❑ Date d'application 21

3.2 Augmentation de la période de prescription 21
- ❑ Ajout d'un délai de trois ans à la période normale de prescription 23
- ❑ Date d'application 25

3.3 Instauration d'un régime de pénalités 25
❑ Pénalité au contribuable lorsque la RGAE s'applique 26
❑ Pénalité au promoteur lorsque la RGAE s'applique 30
❑ Date d'application 33
3.4 Mécanisme de divulgation préventive 33
❑ Mise en place du mécanisme de divulgation préventive 34
❑ Date d'application 36
ANNEXE – SYNTHÈSE DES MESURES ANNONCÉES 37
1. Mécanisme de divulgation obligatoire 37
1.1 Opérations à divulgation obligatoire 37
❑ Opération confidentielle 38
❑ Opération avec rémunération conditionnelle 39
❑ Conseiller à l'égard d'une opération devant être divulguée 39
1.2 Personne tenue de faire une divulgation obligatoire 40
1.3 Transmission des renseignements relatifs à l'opération à divulgation obligatoire 40
1.4 Conséquences au défaut de faire une divulgation obligatoire dans le délai requis 41
❑ Délai de divulgation requis 41
❑ Pénalités 41
❑ Prescription 41
❑ Défense de diligence raisonnable 42
❑ Divulgation volontaire 42
1.5 Date d'application 42
2. Règle générale anti-évitement 43
2.1 Notion d'objets véritables pour l'application de la RGAE 43
❑ Précision apportée à la notion d'objets véritables 43
❑ Date d'application 44
2.2 Augmentation de la période de prescription 44
❑ Ajout d'un délai de trois ans à la période normale de prescription 45
❑ Date d'application 46

2.3 Instauration d'un régime de pénalités 46
- ❑ Pénalité au contribuable lorsque la RGAE s'applique 47
- ❑ Pénalité au promoteur lorsque la RGAE s'applique 48
- ❑ Date d'application 49

2.4 Mécanisme de divulgation préventive 50
- ❑ Mise en place du mécanisme de divulgation préventive 50
- ❑ Date d'application 51

1. CONTEXTE

Le phénomène des planifications fiscales agressives (PFA) est une préoccupation sérieuse pour les autorités fiscales québécoises. Les PFA menacent l'assiette fiscale québécoise et attaquent l'intégrité et l'équité du régime fiscal. Les revenus qui échappent au fisc en raison des PFA doivent tôt ou tard être perçus auprès des autres contribuables québécois, ce qui contrevient au principe bien établi selon lequel chacun doit payer sa juste part des impôts.

❑ Budget 2008-2009 : une stratégie québécoise de lutte contre les PFA

Compte tenu de ce constat, une stratégie québécoise de lutte contre les PFA sur deux plans a été annoncée à l'occasion du discours sur le budget 2008-2009[1] : sur le plan de l'administration fiscale et sur le plan de la politique fiscale.

■ Sur le plan de l'administration fiscale

Sur le plan de l'administration fiscale, des ressources financières additionnelles de 5,3 millions de dollars par année, sur trois ans, ont été octroyées au ministère du Revenu (Revenu Québec) afin de mettre en place une unité spécialisée dans la lutte contre les PFA.

À cet égard, la Direction principale de la lutte contre les planifications fiscales abusives est aujourd'hui une unité opérationnelle de Revenu Québec. Relevant directement de la sous-ministre du Revenu, elle a pour mandat, notamment :

— de coordonner les activités relatives à la lutte contre les PFA pour l'ensemble du Ministère;

— d'effectuer des analyses de risque;

— d'élaborer de nouvelles méthodes de détection des PFA et de déterminer les populations à risque;

— d'établir des stratégies d'intervention pour contrer les PFA identifiées;

— de proposer les modifications qui pourraient être apportées à la législation afin de lutter efficacement contre les PFA.

---

1 MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, Budget 2008-2009 – *Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 13 mars 2008, Section A, p. A.161.

- **Sur le plan de la politique fiscale**

Sur le plan de la politique fiscale, il a été annoncé qu'un livre vert (document de consultation) serait publié à l'automne 2008 et que ce document de consultation porterait, d'une part, sur l'évaluation des outils législatifs dont disposent les autorités fiscales québécoises pour lutter contre les PFA et, d'autre part, sur les actions législatives pouvant être envisagées pour mieux appuyer l'administration fiscale dans cette lutte.

❑ Document de consultation sur les planifications fiscales agressives

Le 30 janvier 2009, le document de consultation intitulé « Les planifications fiscales agressives » a été rendu public par la ministre des Finances[2].

Sommairement, ce document présente la problématique des PFA et fait état des outils législatifs québécois ainsi que des outils législatifs employés par certaines juridictions fiscales étrangères pour lutter contre les PFA. Il présente également les diverses actions envisagées par les autorités fiscales québécoises afin d'améliorer les outils de l'administration fiscale dans la lutte contre les PFA.

Les personnes intéressées avaient jusqu'au 1er avril 2009 pour déposer un mémoire auprès du ministère des Finances.

❑ Résultats de la consultation

Les mémoires reçus ont été examinés avec attention. Alors que plusieurs ont fait valoir des objections de principe à l'égard de certaines mesures envisagées – dont l'instauration de pénalités conséquentes à l'application de la règle générale anti-évitement (RGAE) –, la plupart ont reconnu que l'État doit se donner les moyens de s'assurer que chacun paie sa juste part des impôts, de façon à maintenir la confiance des citoyens dans le régime fiscal.

Par ailleurs, tous présentaient des propositions visant à améliorer ou à ajuster les actions envisagées. Aussi, un bon nombre de ces propositions ont été retenues.

Ainsi améliorées, les actions envisagées témoignent d'une approche qui prend en considération l'environnement concurrentiel nord-américain, le contexte fiscal canadien et les caractéristiques du régime fiscal québécois. Inspirées de pratiques mises en place au sein d'autres pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), ces actions permettront d'inscrire le régime fiscal québécois dans un courant mondial actuellement en développement au sein des administrations fiscales les plus proactives en matière d'intégrité et de lutte contre l'évitement fiscal.

---

2 MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Les planifications fiscales agressives*, 30 janvier 2009.

2. MÉCANISME DE DIVULGATION OBLIGATOIRE

Certains contribuables élaborent des planifications fiscales qui ne correspondent pas à l'objet ou à l'esprit de la législation fiscale, mais qui en respectent néanmoins le libellé. Il importe alors à l'administration fiscale de déceler rapidement ce genre de planification afin d'assurer le respect de l'objet et de l'esprit de la législation fiscale. Cependant, une telle célérité est difficilement atteignable dans un régime d'autocotisation.

Dans ce contexte, afin de diminuer l'attractivité des PFA, la législation fiscale sera modifiée de façon à réduire le temps séparant le moment de la mise en œuvre d'une PFA par un contribuable de celui de l'identification de la PFA par l'administration fiscale.

Pour atteindre ce résultat, d'autres juridictions fiscales ont élaboré des règles de divulgation hâtive ayant pour but de détecter rapidement les opérations d'évitement fiscal. Par exemple, dans le cas du Royaume-Uni, de telles règles cherchent notamment à déterminer la présence d'un avantage fiscal dans un arrangement prescrit et à déterminer si cet avantage fiscal est le principal ou l'un des principaux avantages de l'arrangement, alors que dans le cas des États-Unis, une approche ciblant des risques d'évitement fiscal à partir de facteurs circonstanciels et d'opérations répertoriées est favorisée.

2.1 Opérations à divulgation obligatoire

Comme mentionné dans le document de consultation, l'approche américaine, qui identifie un risque d'évitement fiscal à partir de facteurs circonstanciels, semble être particulièrement bien adaptée à la politique gouvernementale québécoise qui vise à limiter la complexité du régime d'imposition et à alléger les règles administratives de ce régime.

Aussi, les facteurs circonstanciels se rapportant à la relation contractuelle d'un contribuable avec son conseiller permettent d'identifier deux opérations qui sont susceptibles de conduire à l'évitement fiscal, soit l'opération confidentielle et l'opération avec rémunération conditionnelle.

Les opérations appartenant à l'une ou l'autre de ces deux catégories seront donc à divulgation obligatoire.

❑ Opération confidentielle

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 92

« Serait soumise à une obligation de divulgation, l'opération confidentielle, soit l'opération procurant un avantage fiscal à l'égard de laquelle un contribuable a retenu les services d'un conseiller, lorsque le contrat entre le contribuable et le conseiller comporte de la part du contribuable un engagement de confidentialité envers d'autres personnes ou envers l'administration fiscale relativement à l'opération. »

■ Consultation

Certains ont fait valoir que, pour éviter une surdivulgation de situations simples où l'incidence fiscale ne le justifie pas, il y aurait lieu d'instaurer un seuil monétaire minimal aux opérations visées. De cette façon, seules les opérations qui méritent d'être examinées par l'administration fiscale seraient divulguées.

De plus, il a été souligné qu'une clause limitant la responsabilité du conseiller quant à l'utilisation par un tiers de son opinion ne devrait pas être considérée comme un engagement de confidentialité.

■ Mesure annoncée

La législation fiscale sera modifiée de façon que, lorsqu'un contribuable, ou une société de personnes dont il est membre, réalise une opération[3] résultant, directement ou indirectement, pour une année d'imposition ou pour un exercice financier, selon le cas, soit en un avantage fiscal de 25 000 $ ou plus pour le contribuable, soit en une incidence sur le revenu du contribuable ou de la société de personnes, selon le cas, de 100 000 $ ou plus, que le contribuable ou la société de personnes dont il est membre a retenu les services d'un conseiller concernant cette opération et que le contrat entre le contribuable et le conseiller, ou encore entre la société de personnes et le conseiller, comporte, de la part du contribuable ou de la société de personnes, un engagement de confidentialité envers d'autres personnes ou envers l'administration fiscale relativement à l'opération, cette opération doive être divulguée à Revenu Québec pour cette année d'imposition ou cet exercice financier.

---

3 Dans toutes les mesures annoncées, l'expression « opération » comprend un arrangement ou un événement. De plus, dans les mesures annoncées à la section 2, l'expression « opération » comprend une série d'opérations.

À cette fin, un avantage fiscal sera défini comme étant une réduction, un évitement ou un report de l'impôt ou d'un autre montant à payer en vertu de la Loi sur les impôts ou une augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant en vertu de la Loi sur les impôts, y compris la réduction, l'évitement ou le report de l'impôt ou d'un autre montant qui serait à payer en vertu de la Loi sur les impôts si ce n'était d'un accord fiscal, de même que l'augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant en vertu de la Loi sur les impôts qui découle d'un accord fiscal.

Pour l'application de cette mesure, si le contrat avec le conseiller est conclu par une personne associée ou liée au contribuable ou à la société de personnes dont il est membre[4], à la date où le contrat est conclu, le contrat sera réputé avoir été conclu par le contribuable ou la société de personnes dont il est membre. Il en sera de même quant à l'engagement de confidentialité, en faisant les adaptations nécessaires.

De plus, pour l'application de cette mesure, l'engagement de confidentialité envers d'autres personnes ne comprendra toutefois pas une clause visant à ce que la responsabilité professionnelle du conseiller n'existe qu'envers son client et suivant laquelle une tierce personne ne peut, pour ses propres fins, se fonder sur l'opinion émise par le conseiller à son client.

❑ Opération avec rémunération conditionnelle

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 92

« [S]erait également soumise à une obligation de divulgation, l'opération à l'égard de laquelle la rémunération du conseiller prendrait l'une ou l'autre des formes suivantes :

— elle est conditionnelle, en totalité ou en partie, à l'obtention d'un avantage fiscal découlant de l'opération ou est établie, en totalité ou en partie, en fonction de cet avantage fiscal;

— elle peut être remboursée, en totalité ou en partie, au contribuable si l'avantage fiscal espéré de l'opération ne se concrétise pas;

— elle n'est acquise, en totalité ou en partie, au conseiller qu'après l'expiration du délai de prescription applicable à l'année d'imposition ou aux années d'imposition durant lesquelles l'opération se déroule. »

[4] Afin de déterminer si une personne est associée ou liée à une société de personnes, la société de personnes sera considérée comme une société dont toutes les actions avec droit de vote appartiennent aux membres de la société de personnes en proportion de ce que serait la répartition entre eux du revenu ou des pertes de la société de personnes si l'exercice financier de la société de personnes se terminait à la date où le contrat est conclu.

■ Consultation

Comme dans le cas des opérations confidentielles, certains ont fait valoir que, pour éviter une surdivulgation de situations simples où l'incidence fiscale ne le justifie pas, il y aurait lieu d'instaurer un seuil monétaire minimal aux opérations à rémunération conditionnelle.

Certains ont également mentionné l'importance de bien cerner les opérations à rémunération conditionnelle, de sorte que ne soient pas assujetties les revues de recouvrement de taxes à la consommation, les réclamations de crédits d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental (R-D), l'analyse et la revue d'intérêts suivant les cotisations fiscales et les revues de déclarations fiscales suivant leur production.

Enfin, d'autres ont mentionné la nécessité de respecter les dispositions des codes de déontologie des professionnels qui, comme le Code de déontologie des avocats[5], prévoient que le professionnel doit tenir compte de plusieurs facteurs pour la fixation de ses honoraires, dont le résultat obtenu.

■ Mesure annoncée

La législation fiscale sera modifiée de façon qu'une opération réalisée par un contribuable ou par une société de personnes dont il est membre et résultant, directement ou indirectement, pour une année d'imposition ou pour un exercice financier, selon le cas, soit en un avantage fiscal de 25 000 $ ou plus pour le contribuable, soit en une incidence sur le revenu du contribuable ou de la société de personnes, selon le cas, de 100 000 $ ou plus, doive être divulguée à Revenu Québec, pour cette année d'imposition ou cet exercice financier, lorsque la rémunération du conseiller, à l'égard de l'opération, prend l'une ou l'autre des formes suivantes :

— elle est conditionnelle, en totalité ou en partie, à l'obtention d'un avantage fiscal découlant de l'opération ou est établie, en totalité ou en partie, en fonction de cet avantage fiscal;

— elle peut être remboursée, de quelque manière que ce soit, en totalité ou en partie, au contribuable si l'avantage fiscal espéré de l'opération ne se concrétise pas;

— elle n'est acquise, en totalité ou en partie, au conseiller qu'après l'expiration du délai de prescription applicable à l'année d'imposition ou aux années d'imposition durant lesquelles l'opération se déroule.

À cette fin, un avantage fiscal sera défini de la même manière que pour l'opération confidentielle. Les revues de recouvrement de taxes à la consommation ne procurant pas d'avantage fiscal, au sens de cette définition, ne seront donc pas visées par la mesure.

---

5 R.R.Q., 1981, c. B-1, r.1, art. 3.08.02.

Pour l'application de cette mesure, l'opération avec rémunération conditionnelle ne comprendra pas les opérations suivantes : les réclamations de crédits d'impôt, dont celles pour la R-D, l'analyse et la revue d'intérêts suivant les cotisations fiscales et les revues de déclarations fiscales suivant leur production. Elle ne comprendra pas non plus l'opération à l'égard de laquelle une entente est intervenue avec un professionnel et selon laquelle le résultat obtenu par le professionnel constitue l'un de plusieurs facteurs pris en considération dans la fixation de la rémunération du professionnel, et ce, conformément à une disposition de son code de déontologie.

❑ Conseiller à l'égard d'une opération devant être divulguée

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 93

« [L]'expression « conseiller », à l'égard d'une opération, désignerait une personne, y compris une société de personnes, qui fournit de l'aide, de l'assistance ou des conseils relativement à la conception ou à la mise en œuvre de l'opération ou qui la commercialise ou en fait la promotion. »

■ Consultation

Certains sont d'avis que la formulation de l'expression « conseiller », à l'égard d'une opération, est trop large eu égard aux objectifs visés, et que seules les opérations d'évitement, au sens de l'article 1079.11 de la Loi sur les impôts, qui résultent en un abus devraient être visées.

Or, donner suite à une telle demande équivaudrait à statuer a priori sur l'application de la RGAE, ce qui n'est pas souhaitable. En effet, puisque la divulgation est obligatoire, ses conditions d'application doivent demeurer les plus simples possible, de manière que les contribuables n'aient aucune difficulté à déterminer s'ils sont tenus ou non de faire une divulgation.

Ainsi, aucun changement ne sera apporté à la définition initialement envisagée de conseiller pour l'application du mécanisme de divulgation obligatoire.

■ Mesure annoncée

La législation fiscale sera modifiée de sorte que l'expression « conseiller », à l'égard d'une opération à divulgation obligatoire, désigne une personne, y compris une société de personnes, qui fournit de l'aide, de l'assistance ou des conseils relativement à la conception ou à la mise en œuvre de l'opération ou qui la commercialise ou en fait la promotion.

2.2 Personne tenue de faire une divulgation obligatoire

Il importe de déterminer la personne qui sera tenue de faire la divulgation obligatoire.

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 93

« Le contribuable serait la personne tenue de faire une divulgation hâtive. »

■ Consultation

Afin d'alléger le processus de divulgation obligatoire dans le cas d'une société de personnes, c'est-à-dire dans le cas d'une entité qui n'est pas un contribuable, certains ont suggéré de déterminer un associé responsable qui serait chargé de produire la divulgation au nom de tous les associés.

■ Mesure annoncée

La législation fiscale sera modifiée de sorte que le contribuable ayant réalisé une opération à divulgation obligatoire soit la personne tenue d'en faire la divulgation à Revenu Québec.

Dans le cas où une opération à divulgation obligatoire sera réalisée par une société de personnes en commandite, la responsabilité d'en faire la divulgation incombera au commandité. Si une opération à divulgation obligatoire est réalisée par une société de personnes autre qu'une société de personnes en commandite, la responsabilité d'en faire la divulgation incombera à chaque membre de la société de personnes. Toutefois, la divulgation faite par l'un des membres, au nom de tous les membres, sera réputée avoir été faite par chacun des membres.

2.3 Transmission des renseignements relatifs à l'opération à divulgation obligatoire

La divulgation d'une opération devra être faite à Revenu Québec au moyen d'un formulaire prescrit, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique. Les renseignements fournis devront être suffisamment détaillés pour que Revenu Québec puisse analyser l'opération et en comprendre les conséquences fiscales.

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 93

« [L]e contribuable devrait transmettre des renseignements, sur un formulaire prescrit, suffisamment détaillés pour que l'administration fiscale puisse identifier et analyser l'opération se rapportant au comportement à risque. »

■ Consultation

Plusieurs ont souligné l'importance de limiter les renseignements requis aux éléments factuels d'une opération et de ne pas viser les conseils ou autres avis émis par les conseillers fiscaux.

D'autres ont mentionné qu'il ne fallait pas que la divulgation soit assimilée à une admission ou à un aveu.

Enfin, certains ont suggéré de mettre en place un mécanisme d'accusé de réception pour garantir la conformité et l'acceptabilité de la divulgation.

■ Mesure annoncée

La divulgation d'une opération devra être faite au moyen d'un formulaire prescrit transmis dans le délai prévu à cette fin, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, à la Direction principale de la lutte contre les planifications fiscales abusives de Revenu Québec, soit à une direction différente de celle où sont habituellement acheminés les déclarations et les formulaires fiscaux des contribuables.

Les renseignements devant être fournis sur le formulaire prescrit, relativement à cette opération, devront consister en une description complète et détaillée des faits – et non pas des conseils ou autres avis – relatifs à l'opération ainsi qu'un exposé des conséquences fiscales résultant de l'opération. En outre, la description des faits et des conséquences fiscales résultant de l'opération devra être suffisamment détaillée pour permettre l'analyse de l'opération et la compréhension des conséquences fiscales en découlant.

Pour l'application de la RGAE, la divulgation obligatoire faite par une personne ne pourra en aucun temps être assimilée à un aveu ou à une admission de sa part quant à l'application de cette règle à l'opération divulguée.

Par ailleurs, la simple transmission du formulaire prescrit, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, tiendra lieu d'accusé de réception.

Enfin, si, dans les 120 jours de la transmission du formulaire prescrit, Revenu Québec ne communique pas avec la personne qui a fait la divulgation pour obtenir des renseignements additionnels relativement à l'opération et à ses conséquences fiscales, le formulaire prescrit sera alors considéré comme ayant été transmis dans le délai requis et complété dans la forme requise, c'est-à-dire contenant des renseignements suffisamment détaillés pour que Revenu Québec puisse analyser l'opération et en comprendre les conséquences fiscales.

2.4 Conséquences au défaut de faire une divulgation obligatoire dans le délai requis

Le défaut de faire une divulgation obligatoire dans le délai requis entrainera deux conséquences pour la personne tenue de faire la divulgation : l'imposition d'une pénalité et la suspension du délai de prescription à l'égard de l'opération non divulguée.

❑ Délai de divulgation requis

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 93

« La divulgation hâtive devrait être faite à l'intérieur d'un délai de 30 jours après le début de l'exécution de l'opération. »

■ Consultation

Plusieurs ont mentionné que le délai de 30 jours après le début de l'exécution de l'opération devant faire l'objet d'une divulgation était trop court. D'autres ont mentionné que, parfois, il pouvait s'avérer difficile de déterminer avec précision le début de l'exécution de l'opération devant être divulguée.

À cet égard, un délai qui se terminerait à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale ou, dans le cas d'une opération réalisée par une société de personnes, à la date où ses membres sont tenus de produire une déclaration de renseignements ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé[6], aurait l'avantage d'harmoniser l'obligation de faire la divulgation avec la date d'échéance de la plupart des obligations de la personne tenue de faire la divulgation et, le cas échéant, de permettre aux conseillers fiscaux habituels de cette personne d'être informés de l'opération et d'être ainsi en mesure de la conseiller quant à son obligation de divulgation.

---

6 Par exemple, lorsqu'une société de personnes a, tout au long de son exercice financier, au plus cinq membres dont aucun n'était lui-même une société de personnes et que ses activités ne consistaient pas à investir dans des actions accréditives.

■ Mesure annoncée

La législation fiscale sera modifiée de sorte que le délai pour faire une divulgation obligatoire, à l'égard d'une opération qui doit être divulguée, pour une année d'imposition ou un exercice financier, selon le cas, se termine à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale du contribuable pour cette année ou, dans le cas d'une opération réalisée par une société de personnes, à la date où ses membres sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour cet exercice financier ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

❑ Pénalités

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 93

« Une pénalité, qui s'accroîtrait jusqu'à un montant maximal établi en fonction du nombre de jours de retard de la production du formulaire prescrit relatif à la divulgation, serait imposée. La pénalité minimale serait de 10 000 $. Elle s'accroîtrait à raison de 1 000 $ par jour de retard, à compter du deuxième jour de retard, pour atteindre un maximum de 100 000 $. »

■ Consultation

Certains ont soulevé le fait que la pénalité envisagée était excessive, alors que d'autres ont proposé la mise en place d'une pénalité graduée, notamment pour les particuliers.

Or, le montant de la pénalité doit être dissuasif et démontrer l'importance qu'accordent les autorités fiscales au respect des exigences. Par ailleurs, puisque la pénalité sanctionne la non-production d'un document et non pas un montant d'impôt éludé, il ne saurait y avoir de gradation en fonction de l'importance de la faute.

Il convient également de rappeler qu'en vertu de la Loi sur le ministère du Revenu, le ministre du Revenu peut renoncer, en tout ou en partie, à une pénalité prévue par une loi fiscale. Il peut également annuler, en tout ou en partie, une pénalité exigible en vertu d'une loi fiscale.

■ Mesure annoncée

La législation fiscale sera modifiée pour prévoir qu'une personne qui omettra de divulguer, dans le délai prévu, une opération à divulgation obligatoire, encourra une pénalité de 10 000 $, laquelle s'accroîtra à raison de 1 000 $ par jour de retard, à compter du deuxième jour de retard, pour atteindre un maximum de 100 000 $.

❑ Prescription

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.1.4, p. 93

« Le contribuable qui omettra de produire le formulaire prescrit relatif à une divulgation hâtive obligatoire ainsi que toute personne associée ou liée au contribuable verraient le délai de prescription, applicable aux conséquences fiscales découlant de l'opération non divulguée, suspendu jusqu'au moment de la production du formulaire prescrit. »

■ Consultation

Certains sont contre l'idée de suspendre le délai de prescription jusqu'à ce que l'opération à divulgation obligatoire soit divulguée à Revenu Québec.

Or, le mécanisme de divulgation obligatoire s'applique aux opérations à l'égard desquelles le conseiller exige la confidentialité de son client ainsi qu'à celles dont le succès ou l'insuccès est déterminant pour la rémunération du conseiller. Ces catégories d'opérations peuvent comprendre des opérations très agressives et, dans ce contexte, suspendre le délai de prescription apparaît essentiel pour assurer la divulgation.

En conséquence, le défaut d'une personne de divulguer une opération à divulgation obligatoire selon les modalités prévues aura également un impact sur le délai de prescription autrement applicable aux conséquences fiscales découlant de l'opération non divulguée.

■ Mesure annoncée

Une personne qui omettra de divulguer, dans le délai prévu, une opération à divulgation obligatoire ainsi que toute personne associée ou liée, à la date où l'opération est réalisée, à cette personne ou à la société de personnes ayant réalisé l'opération[7], (y compris les membres de la société de personnes en commandite dont le commandité aura omis de faire une divulgation obligatoire) verront le délai de prescription, applicable aux conséquences fiscales découlant de l'opération non divulguée, suspendu jusqu'au moment de la production du formulaire prescrit relatif à l'opération non divulguée.

---

7 Supra, note 4.

Plus précisément, la législation fiscale sera modifiée de sorte que la prescription relative à une année d'imposition au cours de laquelle surviennent des conséquences fiscales découlant d'une opération à divulgation obligatoire corresponde, relativement à ces conséquences fiscales, pour la personne qui omettra de la divulguer, dans le délai prévu, et pour toute personne associée ou liée, à la date où l'opération est réalisée, à cette personne (y compris les membres de la société de personnes en commandite dont le commandité aura omis de faire une divulgation obligatoire), à la période de prescription autrement applicable relativement à ces conséquences fiscales, qui débutera cependant au plus tardif des deux jours suivants :

— le jour du dépôt à la poste du premier avis de cotisation pour l'année;

— le jour de la transmission, à Revenu Québec, du formulaire prescrit, dûment complété, relatif à la divulgation de l'opération.

Par conséquent, aucun délai de prescription ne commencera à courir à l'égard des conséquences fiscales découlant d'une telle opération non divulguée.

❑ Défense de diligence raisonnable

■ Consultation

Certains ont demandé qu'il soit permis, à la personne qui aurait omis d'effectuer une divulgation obligatoire dans le délai prévu, de faire valoir une défense de diligence raisonnable en vue d'éviter la pénalité.

■ Mesure annoncée

La pénalité relative au défaut de faire la divulgation obligatoire dans le délai prévu ne s'appliquera pas à la personne qui, en vertu de la jurisprudence, aura fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'égard de ce défaut.

❑ Divulgation volontaire

■ Consultation

Plusieurs ont demandé qu'il soit permis à la personne qui aurait omis de faire une divulgation obligatoire, à l'égard d'une opération, de faire subséquemment une divulgation volontaire de cette opération.

- **Mesure annoncée**

Une personne qui aura omis de faire une divulgation obligatoire dans le délai prévu pourra se prévaloir de la politique de divulgation volontaire de Revenu Québec[8], et éviter ainsi l'imposition d'une pénalité pour son omission, pourvu qu'elle respecte les conditions pour bénéficier de cette politique[9].

2.5 Date d'application

Les mesures relatives au mécanisme de divulgation obligatoire d'une opération dont la confidentialité est requise par un conseiller ou d'une opération avec rémunération conditionnelle du conseiller s'appliqueront aux opérations réalisées le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, elles ne s'appliqueront pas à l'égard d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations, abstraction faite de l'article 1.5 de la Loi sur les impôts, qui a commencé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information et qui sera complétée avant le 1er janvier 2010.

8 REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* ADM. 4/R2, « Les divulgations volontaires », 31 mars 2004.

9 *Id.*, par. 11.

3. RÈGLE GÉNÉRALE ANTI-ÉVITEMENT

Dans le document de consultation, il a été établi que, dans le contexte du fédéralisme fiscal canadien, des modifications unilatérales à la substance de la RGAE québécoise n'étaient pas souhaitables. Cependant, il a été établi qu'une modification visant à préciser la notion d'objets véritables, afin d'harmoniser cette notion avec celle retenue pour l'application de la législation d'autres provinces canadiennes, était nécessaire.

Par ailleurs, il a été démontré que l'introduction de nouvelles conséquences lorsque la RGAE s'applique, telles que des pénalités et l'augmentation de la période de prescription, accompagnées d'un mécanisme de divulgation préventive permettant d'éviter ces nouvelles conséquences, avait le double avantage de ne rien modifier aux règles d'application actuelles de la RGAE tout en altérant de façon notable le rapport risque/rendement présentement favorable au contribuable qui participe à une PFA.

3.1 Notion d'objets véritables pour l'application de la RGAE

Selon la législation fiscale actuelle, une opération d'évitement est une opération qui résulte directement ou indirectement en un avantage fiscal, ou qui fait partie d'une série d'opérations qui résulte directement ou indirectement en un avantage fiscal, sauf si, dans l'un ou l'autre de ces cas, l'on peut raisonnablement considérer que l'opération a été entreprise ou organisée principalement pour des objets véritables autres que l'obtention de l'avantage fiscal.

Or, les législations fiscales de plusieurs provinces excluent de la notion d'objets véritables non seulement l'obtention d'un avantage fiscal en vertu de la loi dans laquelle s'insère leur RGAE, mais également l'obtention d'un avantage fiscal résultant d'une autre loi d'une province ou d'une loi fédérale. Ainsi élargie, l'exclusion à la notion d'objets véritables assure que l'opération entreprise principalement pour l'obtention d'un avantage fiscal en vertu d'une loi d'une province ou d'une loi fédérale ne pourra pas être considérée comme entreprise pour un objet véritable afin d'éviter l'application de la RGAE.

Afin d'harmoniser les règles québécoises avec celles de ces autres provinces canadiennes et, ainsi, d'assurer un même champ d'application des différentes RGAE provinciales, la législation fiscale sera modifiée pour y préciser la notion d'objets véritables.

❑ Précision apportée à la notion d'objets véritables

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.2.3, p. 100

« Le ministère des Finances n'entend pas proposer de modification à la RGAE, sauf quant à la définition d'opération d'évitement où il serait précisé que ne sont pas des objets véritables :

— l'obtention d'un avantage fiscal;

— la réduction, l'évitement ou le report de l'impôt ou d'un autre montant à payer en vertu d'une loi du Québec autre que la *Loi sur les impôts*, d'une loi d'une autre province du Canada ou d'une loi fédérale;

— l'augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant en vertu d'une loi du Québec autre que la *Loi sur les impôts*, d'une loi d'une autre province du Canada ou d'une loi fédérale;

— une combinaison des objets mentionnés ci-dessus. »

■ Consultation

La plupart admettent le bien-fondé de la modification envisagée à la notion d'objets véritables et reconnaissent que l'objectif recherché est conforme à l'esprit de la RGAE. Cependant, certains ont indiqué que l'expression « d'un autre montant à payer en vertu d'une loi » était trop large, car elle pouvait couvrir des montants qui n'ont rien à voir avec la fiscalité, tel le paiement de services gouvernementaux. D'autres ont exprimé le souhait que la précision ne soit pas d'application rétroactive.

Une modification sera donc apportée à la notion d'objets véritables pour faire en sorte qu'elle ne s'applique pas à des paiements qui n'ont rien à voir avec la fiscalité.

Quant à l'application rétroactive de la mesure, le document de consultation fait état d'un argument qui pourrait être avancé selon lequel une opération entreprise principalement pour l'obtention d'une réduction de l'impôt à payer en vertu d'une loi autre que la Loi sur les impôts serait une opération entreprise principalement pour un objet véritable. Comme la modification proposée à la notion d'objets véritables vise à contrer cet argument, la divulgation publique de l'argument milite en faveur d'une certaine application rétroactive. En effet, il serait singulier qu'un contribuable qui aurait pris connaissance du document de consultation, lors de son dépôt le 30 janvier 2009, fasse valoir cet argument à l'encontre d'une cotisation.

■ Mesure annoncée

La définition d'opération d'évitement sera précisée de sorte que ne soient pas considérés comme des objets véritables :

— l'obtention d'un avantage fiscal;

— la réduction, l'évitement ou le report d'impôt ou d'un autre montant exigible au titre ou à l'égard d'impôt en vertu d'une loi du Québec autre que la Loi sur les impôts, d'une loi d'une autre province du Canada ou d'une loi fédérale;

— l'augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant au titre ou à l'égard d'impôt en vertu d'une loi du Québec autre que la Loi sur les impôts, d'une loi d'une autre province du Canada ou d'une loi fédérale;

— une combinaison des objets mentionnés ci-dessus.

❑ Date d'application

Cette modification s'appliquera à l'année d'imposition 2009 et aux années d'imposition subséquentes. Elle s'appliquera également aux années d'imposition pour lesquelles le ministre du Revenu peut validement déterminer de nouveau l'impôt et faire une nouvelle cotisation ou établir une cotisation supplémentaire, selon le cas. Elle s'appliquera aussi aux années d'imposition faisant l'objet d'une opposition ou d'un appel à la date du présent bulletin relativement à une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire fondée sur l'application de la RGAE.

Elle ne s'appliquera toutefois pas à l'égard des causes pendantes le 30 janvier 2009 et des avis d'opposition signifiés au ministre du Revenu au plus tard à cette date, et dont l'un des objets de la contestation a pour motif, dans la requête en appel ou l'avis d'opposition antérieurement signifié au ministre du Revenu, que l'opération a été entreprise ou organisée principalement pour l'obtention d'une réduction, d'un évitement ou d'un report d'impôt ou d'un autre montant exigible au titre ou à l'égard d'impôt, ou d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant au titre ou à l'égard d'impôt, en application d'une loi fédérale ou d'une loi provinciale autre que la Loi sur les impôts.

3.2 Augmentation de la période de prescription

Selon la législation fiscale actuelle, le ministre du Revenu peut déterminer en tout temps l'impôt, les intérêts et les pénalités, pour une année d'imposition, à l'égard d'un contribuable.

Lorsque le contribuable produit une déclaration fiscale pour une année d'imposition, le ministre prend connaissance de l'impôt que le contribuable avait l'obligation d'estimer, détermine l'impôt, puis avise le contribuable de la cotisation établie.

Le ministre peut également déterminer de nouveau l'impôt qui a déjà fait l'objet d'une cotisation antérieure. Dans ce cas, le ministre doit toutefois exercer son pouvoir de cotisation à l'intérieur d'un délai de prescription de trois ans débutant le jour de l'envoi d'un avis de première cotisation, ou de quatre ans débutant ce jour lorsque le contribuable est une fiducie de fonds commun de placements ou une société autre qu'une société privée sous contrôle canadien.

Par ailleurs, dans certaines situations, le délai de prescription de trois ans ou de quatre ans, selon le cas, est considéré insuffisant pour permettre au ministre d'agir. Dans ces cas, un délai de prescription additionnel de trois ans est alors accordé au ministre pour émettre une nouvelle cotisation. C'est le cas, notamment, d'une nouvelle cotisation qui résulte d'une opération impliquant un contribuable et une personne qui ne réside pas au Canada avec laquelle ce contribuable a un lien de dépendance. Dans ce cas, la nouvelle cotisation ne peut toutefois se rapporter qu'aux éléments concernés par la situation visée.

Enfin, malgré l'expiration d'un délai de prescription, le ministre peut émettre une nouvelle cotisation en tout temps lorsque le contribuable renonce au délai de prescription, ou lorsqu'il fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire, ou commet une fraude en produisant sa déclaration fiscale ou en produisant un renseignement prévu par la législation fiscale. Dans ces circonstances, la nouvelle cotisation ne peut cependant porter que sur les éléments se rapportant à la renonciation à la prescription ou aux faux énoncés, selon le cas.

Comme mentionné dans le document de consultation, ce qui caractérise souvent les PFA, c'est la complexité des structures juridiques sur lesquelles elles reposent et, dans un régime d'autocotisation, la détection de telles opérations peut être ardue. Aussi, la connaissance de ces opérations par l'administration fiscale ne peut résulter que d'un examen approfondi des déclarations fiscales produites par les contribuables.

Or, le délai actuel de prescription de trois ans ou de quatre ans, selon le cas, s'avère souvent insuffisant, particulièrement en raison de la sophistication de ces opérations.

Par conséquent, l'ajout d'un délai de trois ans à la période normale de prescription lorsqu'un contribuable réalise, dans une année d'imposition, une opération ou une série d'opérations conduisant à l'application de la RGAE, apparaît nécessaire afin de permettre à l'administration fiscale de disposer du temps requis pour identifier les opérations problématiques. Cette approche a d'ailleurs été récemment retenue par l'Alberta.

❑ Ajout d'un délai de trois ans à la période normale de prescription

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.3.4, p. 105

« Le ministère des Finances envisage les actions suivantes, concernant la période de prescription, lorsque la RGAE s'applique :

— un délai de trois ans s'ajouterait aux délais normaux de prescription pour l'application de la RGAE par le ministre du Revenu et la nouvelle cotisation ne pourrait se rapporter qu'aux éléments visés par l'application de la RGAE;

— ce délai additionnel de trois ans ne s'appliquerait pas à une opération ou à une série d'opérations, lorsque le contribuable divulguerait cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive, au plus tard à la date statutaire de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition dans laquelle l'opération ou la série d'opérations a eu lieu;

— ce délai additionnel de trois ans ne s'appliquerait pas non plus à une opération, lorsque le contribuable divulguerait cette opération à Revenu Québec dans le cadre d'une divulgation hâtive obligatoire et que le formulaire prescrit à cette fin serait produit au plus tard à la date statutaire de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition dans laquelle l'opération a eu lieu. »

■ Consultation

La plupart des intervenants se sont prononcés contre l'augmentation de la période de prescription. Parmi les objections soulevées, on mentionne que les grandes sociétés font déjà l'objet de vérifications systématiques par Revenu Québec, que l'augmentation de la période de prescription va créer de l'incertitude pour les entreprises, que la divulgation préventive va accroître le fardeau administratif des contribuables et qu'il pourrait en résulter de la double imposition avec les autres provinces.

Dans un premier temps, il faut comprendre qu'il peut être très difficile de détecter une PFA à l'occasion d'une simple vérification de conformité, car une telle vérification, bien que régulière, ne permet pas nécessairement d'attirer l'attention des vérificateurs sur des PFA.

Dans un second temps, il est en effet indéniable que l'augmentation de la période de prescription pourra engendrer une augmentation de l'incertitude des contribuables quant à l'application potentielle de la RGAE. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle il est envisagé de mettre en place un mécanisme de divulgation préventive[10] permettant le maintien de la période de prescription actuelle à l'égard d'une opération donnée.

---

10 Les règles concernant le mécanisme de divulgation préventive sont discutées à la sous-section 3.4.

De plus, il y a lieu de rappeler que l'Alberta a adopté en novembre 2008 une mesure similaire à celle envisagée, et ce, sans possibilité d'y échapper. Quant à la divulgation préventive envisagée, elle se limitera aux faits et aux conséquences fiscales en résultant et n'imposera l'exercice d'aucun choix ni d'aucune prise de position de la part du contribuable ou de son conseiller, si ce n'est quant à la décision d'y procéder.

Enfin, les craintes de double imposition, dans la situation où un contribuable est cotisé sur la base de la RGAE après que soit acquise la prescription dans les autres provinces, ne sont pas fondées. En effet, le nouvel alinéa 152(4)d) de la Loi de l'impôt sur le revenu (Canada) permet expressément l'émission d'une nouvelle cotisation provinciale dans les douze mois qui suivent un changement apporté à la répartition des affaires d'une société par une autre province, et ce, lorsque la prescription serait autrement acquise. Les législations fiscales québécoise et albertaine ont des dispositions au même effet[11].

Par ailleurs, certains ont suggéré de restreindre l'augmentation de la période de prescription aux planifications entraînant un avantage fiscal qui excède un certain seuil.

À cet égard, conformément à la jurisprudence applicable en la matière, la RGAE ne trouve application que dans des situations manifestement abusives. Dans ce contexte, il serait inapproprié de ne pas appliquer la RGAE de la même manière à toutes les situations jugées manifestement abusives et de faire une distinction entre ces situations non pas en fonction de l'existence d'un abus, mais plutôt en fonction de l'importance relative des sommes en jeu.

■ Mesure annoncée

En ce qui a trait à la période de prescription, la législation fiscale sera modifiée de façon que, lorsque la RGAE s'applique à une opération ou à une série d'opérations :

— un délai de trois ans s'ajoute aux délais normaux de prescription de trois ou de quatre ans pour l'application de la RGAE par le ministre du Revenu et la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire ne puisse se rapporter qu'aux éléments visés par l'application de la RGAE; toutefois, dans les cas où un délai de trois ans s'ajoute déjà aux délais normaux de prescription de trois ou de quatre ans, le délai additionnel de trois ans relatif à la RGAE ne sera pas applicable;

11 Article 1010.0.3 de la Loi sur les impôts et article 43 du Alberta Corporate Tax Act, R.S.A. 2000, c. A-15.

— ce délai additionnel de trois ans ne s'applique pas à une opération ou à une série d'opérations, lorsque le contribuable, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, divulguera cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive, au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition au cours de laquelle aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier au cours duquel aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé;

— ce délai additionnel de trois ans ne s'applique pas non plus à une opération ou à une série d'opérations, lorsque le contribuable, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, divulguera cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation obligatoire[12], au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition concernée ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier concerné ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

❑ Date d'application

Cette mesure s'appliquera aux années d'imposition terminées après le jour de la publication du présent bulletin d'information, dans la mesure où la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire est relative à une opération réalisée le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, elle ne s'appliquera pas à l'égard d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations, abstraction faite de l'article 1.5 de la Loi sur les impôts, qui a commencé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information et qui sera complétée avant le 1er janvier 2010.

3.3 Instauration d'un régime de pénalités

Selon la législation fiscale actuelle, pour être visée par la RGAE, une opération doit avoir procuré un avantage fiscal au contribuable et constituer une opération d'évitement, en ce sens qu'elle n'a pas été principalement effectuée pour des objets véritables autres que l'obtention d'un avantage fiscal. De plus, l'administration fiscale doit démontrer que cette opération est manifestement abusive.

---

12 Ces règles ont été discutées à la section 2.

Par ailleurs, lorsque la RGAE s'applique, sauf quant au paiement des intérêts sur les impôts impayés en raison de l'opération d'évitement, la seule conséquence financière négative pour le contribuable consiste en ce que ses attributs fiscaux sont déterminés par l'administration fiscale de façon à supprimer l'avantage fiscal qui découle de l'opération d'évitement. Ainsi, le rapport risque/rendement est favorable au contribuable.

Or, puisque l'objectif poursuivi par un régime de pénalités en matière fiscale est de réprimer ou de dissuader certains comportements en augmentant le risque pécuniaire auquel s'expose un contribuable, il y a lieu de conclure que l'instauration de pénalités est un moyen approprié pour lutter contre les PFA.

Par ailleurs, dans le contexte de la lutte contre les PFA, un régime de pénalités doit viser à atteindre autant le contribuable qui participe à une PFA que la personne qui en fait la promotion. En effet, comme mentionné dans le document de consultation, la propagation des PFA peut s'expliquer en partie par l'émergence d'un nouveau modèle d'affaires pour les intermédiaires fiscaux, où ces derniers agissent comme de véritables promoteurs de dispositifs de PFA.

❑ Pénalité au contribuable lorsque la RGAE s'applique

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.4.6, p. 112-113

« Le ministère des Finances envisage la mise en place d'un régime de pénalités, selon les paramètres suivants, lorsque la RGAE s'applique à une opération d'évitement, relativement à un contribuable :

— le contribuable encourrait une pénalité égale à 25 % de l'impôt additionnel résultant de l'application, à l'opération d'évitement, de la RGAE;

[...]

— le contribuable aurait la possibilité d'éviter de se voir imposer la pénalité dans les cas suivants :

  — lorsqu'il aurait divulgué cette opération (ou la série d'opérations qui comprend cette opération) à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive mentionnées à la sous-section 4.3.3, au plus tard à la date statutaire de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition dans laquelle l'opération (ou la série d'opérations qui comprend cette opération) a eu lieu;

  — lorsqu'il aurait divulgué cette opération à Revenu Québec dans le cadre d'une divulgation hâtive obligatoire mentionnée à la sous-section 4.1.1, et que le formulaire prescrit à cette fin aurait été produit au plus tard à la date statutaire de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition dans laquelle l'opération a eu lieu;

  — lorsqu'il aurait fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable. »

- **Consultation**

La plupart des intervenants se sont prononcés contre l'imposition d'une pénalité au contribuable. Parmi les objections soulevées, on mentionne qu'une telle pénalité réduira la compétitivité des entreprises québécoises, générera de l'incertitude chez les contribuables et augmentera leur fardeau administratif. En outre, contrairement à ce qui est démontré dans le document de consultation, certains intervenants sont d'avis qu'en matière de PFA, le rapport risque/rendement est actuellement défavorable au contribuable qui participe à une PFA.

Dans un premier temps, en ce qui concerne la diminution de la compétitivité des entreprises québécoises, il doit être souligné que la mise en place de règles visant à assurer que chacun assume sa juste part du fardeau commun est précisément l'un des moyens les plus efficaces pour assurer une saine concurrence dans une économie. La concurrence fiscale doit en effet être dictée par la politique fiscale et non pas par la planification fiscale agressive.

En ce qui concerne l'augmentation de l'incertitude des contribuables, il doit être souligné qu'à l'exception de la précision concernant la notion d'objets véritables, aucune modification ne sera apportée à la RGAE actuelle. L'augmentation de l'incertitude des contribuables ne pourrait donc découler que de la prolongation de la période de prescription ou, comme le prétendent certains, de l'imposition de pénalités. Or, cette prolongation de la période de prescription et l'imposition de pénalités peuvent toutes deux être évitées par la production d'une divulgation préventive[13].

En ce qui a trait à l'augmentation du fardeau administratif, il y a lieu de souligner que la seule exigence qu'aura à satisfaire un contribuable qui souhaite se soustraire à l'imposition éventuelle d'une pénalité consiste à produire une divulgation préventive. Or, le fardeau administratif découlant de cette divulgation se résume à une description factuelle de la planification réalisée et des conséquences fiscales en découlant. Par conséquent, l'augmentation du fardeau administratif des contribuables est bien limitée.

Enfin, en ce qui concerne le rapport risque/rendement, si celui-ci n'était pas actuellement favorable au contribuable, l'évitement fiscal ne serait pas considéré par l'Agence du revenu du Canada comme l'un des principaux risques d'inobservation fiscale au Canada, et il n'y aurait pas, parmi les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE, un sentiment d'urgence pour développer des outils permettant d'endiguer le problème.

---

13 Les règles concernant le mécanisme de divulgation préventive sont discutées à la sous-section 3.4.

Par ailleurs, dans l'éventualité où un régime de pénalités au contribuable serait implanté, la plupart des intervenants proposent divers ajustements aux mesures envisagées. On propose ainsi de graduer la pénalité, d'accorder un pouvoir discrétionnaire au ministre du Revenu lui permettant de ne pas appliquer la pénalité, de préciser la portée de la défense de diligence raisonnable, de n'appliquer la pénalité qu'aux cas de faute lourde et, enfin, de permettre la déduction des intérêts payés à l'égard de l'impôt impayé.

En ce qui concerne le principe d'une pénalité graduée, la pénalité envisagée dans le document de consultation est exprimée en pourcentage de l'impôt qui aurait été évité. Ainsi, la pénalité envisagée contient déjà un élément de gradation. Quant à l'octroi d'un pouvoir discrétionnaire au ministre du Revenu permettant à ce dernier de ne pas appliquer la pénalité au contribuable, la Loi sur le ministère du Revenu prévoit déjà que le ministre peut renoncer, en tout ou en partie, à une pénalité prévue par une loi fiscale ou qu'il peut l'annuler, en tout ou en partie.

Quant à la portée de la défense de diligence raisonnable, il suffit de citer les propos des juges Décary et Létourneau, de la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *Polytechnique* :

> « La défense de diligence raisonnable permet à une personne d'éviter l'imposition d'une pénalité si elle fait la preuve qu'elle n'a pas été négligente. Elle consiste à se demander si cette personne a cru, pour des motifs raisonnables, à un état de fait inexistant qui, s'il eut existé, aurait rendu son acte ou son omission innocent ou si elle a pris toutes les précautions raisonnables pour éviter l'événement qui mène à l'imposition de la peine? [...] En d'autres termes, la diligence raisonnable excuse soit l'erreur de fait raisonnable, soit la prise de précautions raisonnables pour se conformer à la loi. » [14]

En ce qui concerne l'application des pénalités aux seuls cas de faute lourde, il doit être souligné que la proposition du document de consultation limite l'application de la pénalité aux seules situations où la RGAE s'applique, c'est-à-dire lorsqu'il y a abus manifeste.

Enfin, quant à la déduction des intérêts payés relativement aux impôts impayés en raison d'une participation à une PFA, permettre une telle déduction entraînerait de l'incohérence sur le plan de l'intégrité du régime fiscal. D'ailleurs, aux États-Unis, où de tels intérêts débiteurs sont présentement déductibles, il a été proposé, dans le Budget 2009[15], de modifier la législation fiscale afin d'en interdire la déduction.

---

14 *Corporation de l'École Polytechnique* c. *La Reine*, 2004 CAF 127, par. 28.

15 UNITED STATES, Department of the Treasury, *General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2010 Revenue Proposals*, May 2009, p. 26.

■ **Mesure annoncée**

La législation fiscale sera modifiée pour prévoir que, lorsque la RGAE s'applique à une opération d'évitement, relativement à un contribuable, il encourra une pénalité égale à 25 % du montant de l'avantage fiscal supprimé par suite de l'application de la RGAE. Ainsi, si l'application de la RGAE a pour effet d'augmenter l'impôt ou tout autre montant à payer pour le contribuable en vertu de la Loi sur les impôts, la pénalité sera de 25 % de l'impôt additionnel et de tout autre montant additionnel à payer.

De même, si l'application de la RGAE a pour effet de réduire le remboursement d'impôt ou de tout autre montant auquel aurait eu droit le contribuable en vertu de la Loi sur les impôts, la pénalité sera de 25 % de la réduction du remboursement d'impôt et de tout tel autre montant. Toutefois, le contribuable n'encourra pas de pénalité dans les cas suivants :

— lorsque lui-même, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, aura divulgué cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive, au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition au cours de laquelle aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier au cours duquel aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé;

— lorsque lui-même, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, aura divulgué cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation obligatoire[16], au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition concernée ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier concerné ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

Par ailleurs, en vertu de la jurisprudence, le contribuable pourra aussi éviter la pénalité en faisant valoir avec succès une défense de diligence raisonnable.

---

16 Ces règles ont été discutées à la section 2.

❑ Pénalité au promoteur lorsque la RGAE s'applique

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.4.6, p. 112-113

« Le ministère des Finances envisage la mise en place d'un régime de pénalités, selon les paramètres suivants, lorsque la RGAE s'applique à une opération d'évitement, relativement à un contribuable :

[...]

— le promoteur encourrait une pénalité égale à 12,5 % des montants reçus ou à recevoir par celui-ci relativement à l'opération d'évitement à l'égard de laquelle une pénalité serait imposée au contribuable;

— le promoteur serait une personne, y compris une société de personnes, qui répond aux conditions suivantes :

  – elle commercialise ou fait la promotion d'une opération d'évitement abusive ou soutient autrement sa croissance ou l'intérêt qu'elle suscite;

  – elle reçoit, ou une personne à laquelle elle est liée reçoit, directement ou indirectement, une contrepartie pour cette commercialisation, cette promotion ou ce soutien;

  – il est raisonnable de conclure qu'elle a exercé un rôle important dans cette commercialisation, cette promotion ou ce soutien;

[...]

— puisque la pénalité au promoteur est rattachée à la pénalité au contribuable, le promoteur pourrait l'éviter lorsque le contribuable aurait procédé à une divulgation, préventive ou hâtive, ou aurait fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable. »

■ Consultation

La plupart des intervenants se sont prononcés contre l'imposition d'une pénalité au promoteur. Parmi les objections soulevées, on mentionne qu'une telle pénalité serait tributaire du fait d'autrui, qu'elle pourrait s'appliquer aux comptables qui préparent des déclarations fiscales et, enfin, qu'elle favorisera le déplacement hors Québec des activités de planification fiscale.

En ce qui concerne le fait d'autrui, cette prétention n'est pas exacte. Le promoteur, par définition, est celui qui commercialise l'opération d'évitement abusive à l'égard de laquelle la RGAE s'appliquera ou qui en fait la promotion ou soutient autrement sa croissance ou l'intérêt qu'elle suscite. Il est rémunéré pour cette commercialisation, cette promotion ou ce soutien et il exerce un rôle important à cet égard. De plus, puisque la relation entre le promoteur et le contribuable repose sur une base contractuelle, le promoteur peut obtenir l'engagement écrit de son client à produire une divulgation préventive à l'égard de la planification réalisée.

Quant à la prétention que la pénalité au promoteur pourrait s'appliquer au comptable qui prépare une déclaration fiscale, elle est également inexacte puisque, selon ce qui est envisagé, seules les personnes ayant exercé un rôle important dans la commercialisation, la promotion ou le soutien de la croissance d'une opération d'évitement à laquelle la RGAE s'appliquera seront visées par la pénalité au promoteur.

Enfin, en ce qui a trait au déplacement hors Québec des activités de planification fiscale, en raison de la relation de confiance qui caractérise habituellement les rapports entre un client et un professionnel de la fiscalité, imaginer un déplacement significatif de ces activités à l'extérieur du Québec semble peu réaliste.

Par ailleurs, dans l'éventualité où un régime de pénalités au promoteur serait implanté, plusieurs intervenants proposent divers ajustements aux mesures envisagées. On propose ainsi d'établir une démarcation claire entre « promoteur » et « conseiller fiscal », de permettre au promoteur une défense de diligence raisonnable et, enfin, de ne pas appliquer les pénalités lorsqu'une planification présente un bien-fondé substantiel.

Comme souligné dans le document de consultation, afin d'être considéré comme un promoteur, une personne devra avoir été rémunérée pour avoir joué un rôle important dans la commercialisation, la promotion ou le soutien de la croissance d'une opération d'évitement abusive. Puisque ce critère porte précisément sur le rôle du professionnel, il permet une distinction adéquate entre le promoteur et le conseiller.

En ce qui a trait à la possibilité de permettre au promoteur une défense de diligence raisonnable, il s'agit d'une proposition qui mérite d'être retenue. Quant à l'ajout d'un critère portant sur le bien-fondé substantiel, cette proposition ne saurait être retenue puisque la RGAE ne s'applique qu'à une opération d'évitement manifestement abusive.

■ **Mesure annoncée**

La législation fiscale sera modifiée pour prévoir que, lorsque la RGAE s'appliquera à une opération d'évitement et qu'une pénalité aura été imposée à un contribuable par suite de l'application de la RGAE à cette opération, le promoteur de cette opération d'évitement encourra une pénalité égale à 12,5 % de l'ensemble des montants dont chacun représente la contrepartie reçue ou à recevoir, directement ou indirectement, d'une personne (y compris une société de personnes) par celui-ci, ou par une personne ou une société de personnes à laquelle il est associé ou lié[17], relativement à cette opération.

Pour l'application de cette mesure, le promoteur d'une opération d'évitement sera toute personne, y compris une société de personnes, qui répondra aux conditions suivantes :

— elle aura commercialisé l'opération d'évitement ou fait sa promotion ou soutenu autrement sa croissance ou l'intérêt qu'elle suscite;

— elle ou une personne ou une société de personnes à laquelle elle est associée ou liée[18] aura reçu ou aura le droit de recevoir, directement ou indirectement, une contrepartie pour cette commercialisation, cette promotion ou ce soutien;

— il sera raisonnable de conclure qu'elle aura exercé un rôle important dans cette commercialisation, cette promotion ou ce soutien.

À cet égard, un employé, autre qu'un employé déterminé[19], du promoteur ne sera pas considéré exercer un rôle important dans la commercialisation, la promotion ou le soutien, par le promoteur, d'une opération d'évitement. Cependant, la conduite d'un employé (y compris un employé déterminé) d'un promoteur sera réputée être celle de son employeur pour l'application de cette mesure.

Puisque la pénalité au promoteur sera rattachée à la pénalité au contribuable, le promoteur pourra l'éviter à l'égard de chaque contribuable qui aura procédé à une divulgation, obligatoire ou préventive, de l'opération d'évitement (ou de la série d'opérations qui comprend cette opération) conformément aux règles et dans le délai prévus. Le promoteur pourra également éviter la pénalité à l'égard de chaque contribuable qui aura fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa propre pénalité.

---

17 *Supra*, note 4.

18 *Id.*

19 L'expression « employé déterminé » d'une personne signifie un employé de la personne qui est un actionnaire désigné de celle-ci ou qui a un lien de dépendance avec celle-ci (article 1 de la Loi sur les impôts).

Dans le cas d'une opération réalisée par une société de personnes en commandite, le promoteur pourra éviter la pénalité si le commandité a procédé à une divulgation, obligatoire ou préventive, de l'opération d'évitement (ou de la série d'opérations qui comprend cette opération) conformément aux règles et dans le délai prévus. Il pourra également éviter la pénalité si le commandité a fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa propre pénalité.

Dans le cas d'une opération réalisée par une société de personnes autre qu'une société de personnes en commandite, le promoteur pourra éviter la pénalité si un des membres de la société de personnes a procédé, au nom de tous les membres, à une divulgation, obligatoire ou préventive, de l'opération d'évitement (ou de la série d'opérations qui comprend cette opération) conformément aux règles et dans le délai prévus. Il pourra également éviter la pénalité à l'égard de chaque membre qui aura fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa propre pénalité.

Par ailleurs, en vertu de la jurisprudence, le promoteur lui-même pourra faire valoir une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa pénalité.

❑ Date d'application

Les mesures annoncées concernant la pénalité au contribuable et la pénalité au promoteur s'appliqueront à l'égard d'une opération réalisée le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, elles ne s'appliqueront pas à l'égard d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations, abstraction faite de l'article 1.5 de la Loi sur les impôts, qui a commencé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information et qui aura été complétée avant le 1er janvier 2010.

3.4 Mécanisme de divulgation préventive

Comme expliqué précédemment, l'augmentation de la période de prescription et l'instauration d'un régime de pénalités lorsque la RGAE s'applique ont respectivement comme objectif d'accorder plus de temps à l'administration fiscale pour identifier des PFA et d'altérer le rapport risque/rendement actuellement favorable au contribuable.

Par ailleurs, lorsqu'un contribuable informe l'administration fiscale de la mise en place d'une planification, celle-ci est en mesure de faire son travail de vérification en temps utile, c'est-à-dire sans avoir besoin d'un délai additionnel. De plus, dans un tel cas, le besoin d'altérer le rapport risque/rendement du contribuable devient également caduc.

Dans ce contexte, et comme mentionné dans le document de consultation, un mécanisme de divulgation préventive permettrait à un contribuable, dans l'éventualité où la RGAE s'appliquerait par ailleurs à une opération, d'éviter l'augmentation de la période de prescription et l'imposition de pénalités à l'égard de cette opération.

❑ Mise en place du mécanisme de divulgation préventive

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.3.4, p. 105

« Le ministère des Finances envisage les actions suivantes, concernant la période de prescription, lorsque la RGAE s'applique :

[...]

— ce délai additionnel de trois ans ne s'appliquerait pas à une opération ou à une série d'opérations, lorsque le contribuable divulguerait cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive, au plus tard à la date statutaire de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition dans laquelle l'opération ou la série d'opérations a eu lieu; [...] »

Extrait du document de consultation sur les planifications fiscales agressives : « Les actions envisagées », 30 janvier 2009, sous-section 4.4.6, p. 113

— « [...] le contribuable aurait la possibilité d'éviter de se voir imposer la pénalité dans les cas suivants :

  — lorsqu'il aurait divulgué cette opération (ou la série d'opérations qui comprend cette opération) à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive mentionnées à la sous-section 4.3.3, au plus tard à la date statutaire de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition dans laquelle l'opération (ou la série d'opérations qui comprend cette opération) a eu lieu; [...] »

■ Consultation

Plusieurs intervenants supportent le principe d'un mécanisme de divulgation préventive. Par ailleurs, dans l'optique de l'adoption d'un tel mécanisme, certains demandent que les informations devant être divulguées soient limitées aux éléments factuels d'une opération et ne visent pas les conseils ou autres avis émis par les conseillers fiscaux. On demande également qu'une précision soit apportée afin d'assurer qu'une telle divulgation préventive ne soit pas autrement considérée comme un aveu ou une admission du contribuable.

En outre, certains intervenants demandent l'établissement d'un seuil minimal de déclaration, c'est-à-dire l'établissement d'un montant en deçà duquel aucune divulgation ne serait nécessaire, ainsi que la création d'une liste d'opérations à divulguer.

Étant donné que le critère d'application de la RGAE est l'abus manifeste et, qu'en matière d'intégrité, la commission d'un abus manifeste est suffisante pour engendrer des conséquences, l'établissement d'un seuil de divulgation dans ce domaine n'est pas souhaitable. Quant à la préparation d'une liste d'opérations à divulguer, en outre du fait que cela paraisse difficilement conciliable avec le principe d'une divulgation qui n'est pas obligatoire, il s'agit d'une approche plus lourde qui nécessiterait la mise en place d'une structure administrative. Comme expliqué dans le document de consultation, cette approche n'a pas été retenue pour des considérations de simplicité.

Par ailleurs, puisque les informations nécessaires à l'administration fiscale concernent essentiellement les éléments factuels d'une opération et les conséquences fiscales qui en résultent, limiter ainsi les informations devant être divulguées paraît raisonnable. De la même manière, préciser qu'une divulgation préventive ne pourra pas autrement être considérée comme un aveu ou une admission du contribuable paraît raisonnable.

■ Mesure annoncée

La législation fiscale sera modifiée afin d'y introduire un mécanisme de divulgation préventive qui permettra à un contribuable, dans l'éventualité où la RGAE s'appliquerait par ailleurs à une opération, d'éviter l'augmentation de la période de prescription et l'imposition d'une pénalité à l'égard de cette opération lorsque celle-ci (ou la série d'opérations qui comprend cette opération) aura fait l'objet d'une divulgation préventive conformément aux règles et dans le délai prévus ci-dessous.

Tout contribuable pourra faire une divulgation préventive à Revenu Québec relativement à une opération ou à une série d'opérations qu'il réalise.

Dans le cas d'une opération ou d'une série d'opérations réalisée par une société de personnes en commandite, le commandité pourra faire une divulgation préventive à Revenu Québec.

Dans le cas d'une opération ou d'une série d'opérations réalisée par une société de personnes autre qu'une société de personnes en commandite, tout membre de la société de personnes pourra faire une divulgation préventive à Revenu Québec. La divulgation préventive faite par un membre, au nom de tous les membres, sera réputée avoir été faite par chacun des membres.

La divulgation préventive d'une opération ou d'une série d'opérations devra être faite au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale du contribuable pour l'année d'imposition au cours de laquelle aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou, dans le cas d'une opération ou d'une série d'opérations réalisée par une société de personnes, à la date où ses membres sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier au cours duquel a débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

La divulgation préventive d'une opération ou d'une série d'opérations devra être faite au moyen d'un formulaire prescrit transmis dans le délai prévu à cette fin, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, à la Direction principale de la lutte contre les planifications fiscales abusives de Revenu Québec, soit à une direction différente de celle où sont habituellement acheminés les déclarations et les formulaires fiscaux des contribuables.

Les renseignements devant être fournis sur le formulaire prescrit, relativement à cette opération ou série d'opérations, devront consister en une description complète et détaillée des faits – et non pas des conseils ou autres avis – relatifs à l'opération ou à la série d'opérations ainsi qu'un exposé des conséquences fiscales résultant de l'opération ou de la série d'opérations. En outre, la description des faits et des conséquences fiscales résultant de l'opération ou de la série d'opérations devra être suffisamment détaillée pour permettre l'analyse de l'opération ou de la série d'opérations et la compréhension des conséquences fiscales en résultant.

Pour l'application de la RGAE, la divulgation préventive ne pourra en aucun temps être assimilée à un aveu ou à une admission quant à l'application de cette règle à l'opération divulguée.

Par ailleurs, la simple transmission du formulaire prescrit, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, tiendra lieu d'accusé de réception.

Enfin, si, dans les 120 jours de la transmission du formulaire prescrit, Revenu Québec ne communique pas avec la personne qui a fait la divulgation pour obtenir des renseignements additionnels relativement à l'opération ou à la série d'opérations ou aux conséquences fiscales en résultant, le formulaire prescrit sera alors considéré comme ayant été transmis dans le délai requis, et complété dans la forme requise, c'est-à-dire contenant des renseignements suffisamment détaillés pour que Revenu Québec puisse analyser l'opération ou la série d'opérations et en comprendre les conséquences fiscales.

❑ Date d'application

Les mesures relatives au mécanisme de divulgation préventive s'appliqueront aux opérations réalisées le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, dans le cas d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations qui a commencé dans une année d'imposition ou un exercice financier, selon le cas, qui s'est terminé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information, la divulgation préventive pourra être faite au plus tard six mois après ce jour.

Annexe – Synthèse des mesures annoncées

1. Mécanisme de divulgation obligatoire

Certains contribuables élaborent des planifications fiscales qui ne correspondent pas à l'objet ou à l'esprit de la législation fiscale, mais qui en respectent néanmoins le libellé. Il importe alors à l'administration fiscale de déceler rapidement ce genre de planification afin d'assurer le respect de l'objet et de l'esprit de la législation fiscale. Cependant, une telle célérité est difficilement atteignable dans un régime d'autocotisation.

Dans ce contexte, afin de diminuer l'attractivité des PFA, la législation fiscale sera modifiée de façon à réduire le temps séparant le moment de la mise en œuvre d'une PFA par un contribuable de celui de l'identification de la PFA par l'administration fiscale.

Pour atteindre ce résultat, d'autres juridictions fiscales ont élaboré des règles de divulgation hâtive ayant pour but de détecter rapidement les opérations d'évitement fiscal. Par exemple, dans le cas du Royaume-Uni, de telles règles cherchent notamment à déterminer la présence d'un avantage fiscal dans un arrangement prescrit et à déterminer si cet avantage fiscal est le principal ou l'un des principaux avantages de l'arrangement, alors que dans le cas des États-Unis, une approche ciblant des risques d'évitement fiscal à partir de facteurs circonstanciels et d'opérations répertoriées est favorisée.

1.1 Opérations à divulgation obligatoire

Les facteurs circonstanciels se rapportant à la relation contractuelle d'un contribuable avec son conseiller permettent d'identifier deux opérations qui sont susceptibles de conduire à l'évitement fiscal, soit l'opération confidentielle et l'opération avec rémunération conditionnelle.

Les opérations appartenant à l'une ou l'autre de ces deux catégories seront donc à divulgation obligatoire.

❑ Opération confidentielle

La législation fiscale sera modifiée de façon que, lorsqu'un contribuable, ou une société de personnes dont il est membre, réalise une opération[20] résultant, directement ou indirectement, pour une année d'imposition ou pour un exercice financier, selon le cas, soit en un avantage fiscal de 25 000 $ ou plus pour le contribuable, soit en une incidence sur le revenu du contribuable ou de la société de personnes, selon le cas, de 100 000 $ ou plus, que le contribuable ou la société de personnes dont il est membre a retenu les services d'un conseiller concernant cette opération et que le contrat entre le contribuable et le conseiller, ou encore entre la société de personnes et le conseiller, comporte, de la part du contribuable ou de la société de personnes, un engagement de confidentialité envers d'autres personnes ou envers l'administration fiscale relativement à l'opération, cette opération doive être divulguée à Revenu Québec pour cette année d'imposition ou cet exercice financier.

À cette fin, un avantage fiscal sera défini comme étant une réduction, un évitement ou un report de l'impôt ou d'un autre montant à payer en vertu de la Loi sur les impôts ou une augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant en vertu de la Loi sur les impôts, y compris la réduction, l'évitement ou le report de l'impôt ou d'un autre montant qui serait à payer en vertu de la Loi sur les impôts si ce n'était d'un accord fiscal, de même que l'augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant en vertu de la Loi sur les impôts qui découle d'un accord fiscal.

Pour l'application de cette mesure, si le contrat avec le conseiller est conclu par une personne associée ou liée au contribuable ou à la société de personnes dont il est membre[21], à la date où le contrat est conclu, le contrat sera réputé avoir été conclu par le contribuable ou la société de personnes dont il est membre. Il en sera de même quant à l'engagement de confidentialité, en faisant les adaptations nécessaires.

De plus, pour l'application de cette mesure, l'engagement de confidentialité envers d'autres personnes ne comprendra toutefois pas une clause visant à ce que la responsabilité professionnelle du conseiller n'existe qu'envers son client et suivant laquelle une tierce personne ne peut, pour ses propres fins, se fonder sur l'opinion émise par le conseiller à son client.

---

20 Dans toutes les mesures annoncées, l'expression « opération » comprend un arrangement ou un événement. De plus, dans les mesures annoncées à la section 1 de la présente annexe, l'expression « opération » comprend une série d'opérations.

21 Afin de déterminer si une personne est associée ou liée à une société de personnes, la société de personnes sera considérée comme une société dont toutes les actions avec droit de vote appartiennent aux membres de la société de personnes en proportion de ce que serait la répartition entre eux du revenu ou des pertes de la société de personnes si l'exercice financier de la société de personnes se terminait à la date où le contrat est conclu.

❑ Opération avec rémunération conditionnelle

La législation fiscale sera modifiée de façon qu'une opération réalisée par un contribuable ou par une société de personnes dont il est membre et résultant, directement ou indirectement, pour une année d'imposition ou pour un exercice financier, selon le cas, soit en un avantage fiscal de 25 000 $ ou plus pour le contribuable, soit en une incidence sur le revenu du contribuable ou de la société de personnes, selon le cas, de 100 000 $ ou plus, doive être divulguée à Revenu Québec, pour cette année d'imposition ou cet exercice financier, lorsque la rémunération du conseiller, à l'égard de l'opération, prend l'une ou l'autre des formes suivantes :

— elle est conditionnelle, en totalité ou en partie, à l'obtention d'un avantage fiscal découlant de l'opération ou est établie, en totalité ou en partie, en fonction de cet avantage fiscal;

— elle peut être remboursée, de quelque manière que ce soit, en totalité ou en partie, au contribuable si l'avantage fiscal espéré de l'opération ne se concrétise pas;

— elle n'est acquise, en totalité ou en partie, au conseiller qu'après l'expiration du délai de prescription applicable à l'année d'imposition ou aux années d'imposition durant lesquelles l'opération se déroule.

À cette fin, un avantage fiscal sera défini de la même manière que pour l'opération confidentielle. Les revues de recouvrement de taxes à la consommation ne procurant pas d'avantage fiscal, au sens de cette définition, ne seront donc pas visées par la mesure.

Pour l'application de cette mesure, l'opération avec rémunération conditionnelle ne comprendra pas les opérations suivantes : les réclamations de crédits d'impôt, dont celles pour la R-D, l'analyse et la revue d'intérêts suivant les cotisations fiscales et les revues de déclarations fiscales suivant leur production. Elle ne comprendra pas non plus l'opération à l'égard de laquelle une entente est intervenue avec un professionnel et selon laquelle le résultat obtenu par le professionnel constitue l'un de plusieurs facteurs pris en considération dans la fixation de la rémunération du professionnel, et ce, conformément à une disposition de son code de déontologie.

❑ Conseiller à l'égard d'une opération devant être divulguée

L'expression « conseiller », à l'égard d'une opération à divulgation obligatoire, désignera une personne, y compris une société de personnes, qui fournit de l'aide, de l'assistance ou des conseils relativement à la conception ou à la mise en œuvre de l'opération ou qui la commercialise ou en fait la promotion.

1.2 Personne tenue de faire une divulgation obligatoire

La législation fiscale sera modifiée de sorte que le contribuable ayant réalisé une opération à divulgation obligatoire soit la personne tenue d'en faire la divulgation à Revenu Québec.

Dans le cas où une opération à divulgation obligatoire sera réalisée par une société de personnes en commandite, la responsabilité d'en faire la divulgation incombera au commandité. Si une opération à divulgation obligatoire est réalisée par une société de personnes autre qu'une société de personnes en commandite, la responsabilité d'en faire la divulgation incombera à chaque membre de la société de personnes. Toutefois, la divulgation faite par l'un des membres, au nom de tous les membres, sera réputée avoir été faite par chacun des membres.

1.3 Transmission des renseignements relatifs à l'opération à divulgation obligatoire

La divulgation d'une opération devra être faite au moyen d'un formulaire prescrit transmis dans le délai prévu à cette fin, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, à la Direction principale de la lutte contre les planifications fiscales abusives de Revenu Québec, soit à une direction différente de celle où sont habituellement acheminés les déclarations et les formulaires fiscaux des contribuables.

Les renseignements devant être fournis sur le formulaire prescrit, relativement à cette opération, devront consister en une description complète et détaillée des faits – et non pas des conseils ou autres avis – relatifs à l'opération ainsi qu'un exposé des conséquences fiscales résultant de l'opération. En outre, la description des faits et des conséquences fiscales résultant de l'opération devra être suffisamment détaillée pour permettre l'analyse de l'opération et la compréhension des conséquences fiscales en découlant.

Pour l'application de la RGAE, la divulgation obligatoire faite par une personne ne pourra en aucun temps être assimilée à un aveu ou à une admission de sa part quant à l'application de cette règle à l'opération divulguée.

Par ailleurs, la simple transmission du formulaire prescrit, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, tiendra lieu d'accusé de réception.

Enfin, si, dans les 120 jours de la transmission du formulaire prescrit, Revenu Québec ne communique pas avec la personne qui a fait la divulgation pour obtenir des renseignements additionnels relativement à l'opération et à ses conséquences fiscales, le formulaire prescrit sera alors considéré comme ayant été transmis dans le délai requis et complété dans la forme requise, c'est-à-dire contenant des renseignements suffisamment détaillés pour que Revenu Québec puisse analyser l'opération et en comprendre les conséquences fiscales.

1.4 Conséquences au défaut de faire une divulgation obligatoire dans le délai requis

Le défaut de faire une divulgation obligatoire dans le délai requis entrainera deux conséquences pour la personne tenue de faire la divulgation : l'imposition d'une pénalité et la suspension du délai de prescription à l'égard de l'opération non divulguée.

❑ Délai de divulgation requis

La législation fiscale sera modifiée de sorte que le délai pour faire une divulgation obligatoire, à l'égard d'une opération qui doit être divulguée, pour une année d'imposition ou un exercice financier, selon le cas, se termine à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale du contribuable pour cette année ou, dans le cas d'une opération réalisée par une société de personnes, à la date où ses membres sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour cet exercice financier ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

❑ Pénalités

Une personne qui omettra de divulguer, dans le délai prévu, une opération à divulgation obligatoire, encourra une pénalité de 10 000 $, laquelle s'accroîtra à raison de 1 000 $ par jour de retard, à compter du deuxième jour de retard, pour atteindre un maximum de 100 000 $.

❑ Prescription

Une personne qui omettra de divulguer, dans le délai prévu, une opération à divulgation obligatoire ainsi que toute personne associée ou liée, à la date où l'opération est réalisée, à cette personne ou à la société de personnes ayant réalisé l'opération[22], (y compris les membres de la société de personnes en commandite dont le commandité aura omis de faire une divulgation obligatoire) verront le délai de prescription, applicable aux conséquences fiscales découlant de l'opération non divulguée, suspendu jusqu'au moment de la production du formulaire prescrit relatif à l'opération non divulguée.

---

22 Supra, note 21.

Plus précisément, la législation fiscale sera modifiée de sorte que la prescription relative à une année d'imposition au cours de laquelle surviennent des conséquences fiscales découlant d'une opération à divulgation obligatoire corresponde, relativement à ces conséquences fiscales, pour la personne qui omettra de la divulguer, dans le délai prévu, et pour toute personne associée ou liée, à la date où l'opération est réalisée, à cette personne (y compris les membres de la société de personnes en commandite dont le commandité aura omis de faire une divulgation obligatoire), à la période de prescription autrement applicable relativement à ces conséquences fiscales, qui débutera cependant au plus tardif des deux jours suivants :

— le jour du dépôt à la poste du premier avis de cotisation pour l'année;

— le jour de la transmission, à Revenu Québec, du formulaire prescrit, dûment complété, relatif à la divulgation de l'opération.

Par conséquent, aucun délai de prescription ne commencera à courir à l'égard des conséquences fiscales découlant d'une telle opération non divulguée.

❑ Défense de diligence raisonnable

La pénalité relative au défaut de faire la divulgation obligatoire dans le délai prévu ne s'appliquera pas à la personne qui, en vertu de la jurisprudence, aura fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'égard de ce défaut.

❑ Divulgation volontaire

Une personne qui aura omis de faire une divulgation obligatoire dans le délai prévu pourra se prévaloir de la politique de divulgation volontaire de Revenu Québec[23], et éviter ainsi l'imposition d'une pénalité pour son omission, pourvu qu'elle respecte les conditions pour bénéficier de cette politique[24].

1.5 Date d'application

Les mesures relatives au mécanisme de divulgation obligatoire d'une opération dont la confidentialité est requise par un conseiller ou d'une opération avec rémunération conditionnelle du conseiller s'appliqueront aux opérations réalisées le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, elles ne s'appliqueront pas à l'égard d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations, abstraction faite de l'article 1.5 de la Loi sur les impôts, qui a commencé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information et qui sera complétée avant le 1er janvier 2010.

---

23 REVENU QUÉBEC, préc., note 8.

24 *Id.*, par. 11.

2. Règle générale anti-évitement

Dans le document de consultation, il a été établi que, dans le contexte du fédéralisme fiscal canadien, des modifications unilatérales à la substance de la RGAE québécoise n'étaient pas souhaitables. Cependant, il a été établi qu'une modification visant à préciser la notion d'objets véritables, afin d'harmoniser cette notion avec celle retenue pour l'application de la législation d'autres provinces canadiennes, était nécessaire.

Par ailleurs, il a été démontré que l'introduction de nouvelles conséquences lorsque la RGAE s'applique, telles que des pénalités et l'augmentation de la période de prescription, accompagnées d'un mécanisme de divulgation préventive permettant d'éviter ces nouvelles conséquences, avait le double avantage de ne rien modifier aux règles d'application actuelles de la RGAE tout en altérant de façon notable le rapport risque/rendement présentement favorable au contribuable qui participe à une PFA.

2.1 Notion d'objets véritables pour l'application de la RGAE

Selon la législation fiscale actuelle, une opération d'évitement est une opération qui résulte directement ou indirectement en un avantage fiscal, ou qui fait partie d'une série d'opérations qui résulte directement ou indirectement en un avantage fiscal, sauf si, dans l'un ou l'autre de ces cas, l'on peut raisonnablement considérer que l'opération a été entreprise ou organisée principalement pour des objets véritables autres que l'obtention de l'avantage fiscal.

Or, les législations fiscales de plusieurs provinces excluent de la notion d'objets véritables non seulement l'obtention d'un avantage fiscal en vertu de la loi dans laquelle s'insère leur RGAE, mais également l'obtention d'un avantage fiscal résultant d'une autre loi d'une province ou d'une loi fédérale. Ainsi élargie, l'exclusion à la notion d'objets véritables assure que l'opération entreprise principalement pour l'obtention d'un avantage fiscal en vertu d'une loi d'une province ou d'une loi fédérale ne pourra pas être considérée comme entreprise pour un objet véritable afin d'éviter l'application de la RGAE.

Afin d'harmoniser les règles québécoises avec celles de ces autres provinces canadiennes et, ainsi, d'assurer un même champ d'application des différentes RGAE provinciales, la législation fiscale sera modifiée pour y préciser la notion d'objets véritables.

❑ Précision apportée à la notion d'objets véritables

La définition d'opération d'évitement sera précisée de sorte que ne soient pas considérés comme des objets véritables :

— l'obtention d'un avantage fiscal;

— la réduction, l'évitement ou le report d'impôt ou d'un autre montant exigible au titre ou à l'égard d'impôt en vertu d'une loi du Québec autre que la Loi sur les impôts, d'une loi d'une autre province du Canada ou d'une loi fédérale;

— l'augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant au titre ou à l'égard d'impôt en vertu d'une loi du Québec autre que la Loi sur les impôts, d'une loi d'une autre province du Canada ou d'une loi fédérale;

— une combinaison des objets mentionnés ci-dessus.

❑ Date d'application

Cette modification s'appliquera à l'année d'imposition 2009 et aux années d'imposition subséquentes. Elle s'appliquera également aux années d'imposition pour lesquelles le ministre du Revenu peut validement déterminer de nouveau l'impôt et faire une nouvelle cotisation ou établir une cotisation supplémentaire, selon le cas. Elle s'appliquera aussi aux années d'imposition faisant l'objet d'une opposition ou d'un appel à la date du présent bulletin relativement à une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire fondée sur l'application de la RGAE.

Elle ne s'appliquera toutefois pas à l'égard des causes pendantes le 30 janvier 2009 et des avis d'opposition signifiés au ministre du Revenu au plus tard à cette date, et dont l'un des objets de la contestation a pour motif, dans la requête en appel ou l'avis d'opposition antérieurement signifié au ministre du Revenu, que l'opération a été entreprise ou organisée principalement pour l'obtention d'une réduction, d'un évitement ou d'un report d'impôt ou d'un autre montant exigible au titre ou à l'égard d'impôt, ou d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant au titre ou à l'égard d'impôt, en application d'une loi fédérale ou d'une loi provinciale autre que la Loi sur les impôts.

2.2 Augmentation de la période de prescription

Selon la législation fiscale actuelle, le ministre du Revenu peut déterminer en tout temps l'impôt, les intérêts et les pénalités, pour une année d'imposition, à l'égard d'un contribuable.

Lorsque le contribuable produit une déclaration fiscale pour une année d'imposition, le ministre prend connaissance de l'impôt que le contribuable avait l'obligation d'estimer, détermine l'impôt, puis avise le contribuable de la cotisation établie.

Le ministre peut également déterminer de nouveau l'impôt qui a déjà fait l'objet d'une cotisation antérieure. Dans ce cas, le ministre doit toutefois exercer son pouvoir de cotisation à l'intérieur d'un délai de prescription de trois ans débutant le jour de l'envoi d'un avis de première cotisation, ou de quatre ans débutant ce jour lorsque le contribuable est une fiducie de fonds commun de placements ou une société autre qu'une société privée sous contrôle canadien.

Par ailleurs, dans certaines situations, le délai de prescription de trois ans ou de quatre ans, selon le cas, est considéré insuffisant pour permettre au ministre d'agir. Dans ces cas, un délai de prescription additionnel de trois ans est alors accordé au ministre pour émettre une nouvelle cotisation. C'est le cas, notamment, d'une nouvelle cotisation qui résulte d'une opération impliquant un contribuable et une personne qui ne réside pas au Canada avec laquelle ce contribuable a un lien de dépendance. Dans ce cas, la nouvelle cotisation ne peut toutefois se rapporter qu'aux éléments concernés par la situation visée.

Enfin, malgré l'expiration d'un délai de prescription, le ministre peut émettre une nouvelle cotisation en tout temps lorsque le contribuable renonce au délai de prescription, ou lorsqu'il fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire, ou commet une fraude en produisant sa déclaration fiscale ou en produisant un renseignement prévu par la législation fiscale. Dans ces circonstances, la nouvelle cotisation ne peut cependant porter que sur les éléments se rapportant à la renonciation à la prescription ou aux faux énoncés, selon le cas.

Comme mentionné dans le document de consultation, ce qui caractérise souvent une PFA, c'est la complexité des structures juridiques sur lesquelles elle repose et, dans un régime d'autocotisation, la détection de telles opérations peut être ardue. Aussi, la connaissance de ces opérations par l'administration fiscale ne peut résulter que d'un examen approfondi des déclarations fiscales produites par les contribuables.

Or, le délai actuel de prescription de trois ans ou de quatre ans, selon le cas, s'avère souvent insuffisant, particulièrement en raison de la sophistication de ces opérations.

Par conséquent, l'ajout d'un délai de trois ans à la période normale de prescription lorsqu'un contribuable réalise, dans une année d'imposition, une opération ou une série d'opérations conduisant à l'application de la RGAE, apparaît nécessaire afin de permettre à l'administration fiscale de disposer du temps requis pour identifier les opérations problématiques. Cette approche a d'ailleurs été récemment retenue par l'Alberta.

❑ Ajout d'un délai de trois ans à la période normale de prescription

En ce qui a trait à la période de prescription, la législation fiscale sera modifiée de façon que, lorsque la RGAE s'applique à une opération ou à une série d'opérations :

— un délai de trois ans s'ajoute aux délais normaux de prescription de trois ou de quatre ans pour l'application de la RGAE par le ministre du Revenu et la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire ne puisse se rapporter qu'aux éléments visés par l'application de la RGAE; toutefois, dans les cas où un délai de trois ans s'ajoute déjà aux délais normaux de prescription de trois ou de quatre ans, le délai additionnel de trois ans relatif à la RGAE ne sera pas applicable;

— ce délai additionnel de trois ans ne s'applique pas à une opération ou à une série d'opérations, lorsque le contribuable, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, divulguera cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive, au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition au cours de laquelle aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier au cours duquel aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé;

— ce délai additionnel de trois ans ne s'applique pas non plus à une opération ou à une série d'opérations, lorsque le contribuable, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, divulguera cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation obligatoire[25], au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition concernée ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier concerné ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

❑ Date d'application

Cette mesure s'appliquera aux années d'imposition terminées après le jour de la publication du présent bulletin d'information, dans la mesure où la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire est relative à une opération réalisée le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, elle ne s'appliquera pas à l'égard d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations, abstraction faite de l'article 1.5 de la Loi sur les impôts, qui a commencé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information et qui sera complétée avant le 1er janvier 2010.

2.3 Instauration d'un régime de pénalités

Selon la législation fiscale actuelle, pour être visée par la RGAE, une opération doit avoir procuré un avantage fiscal au contribuable et constituer une opération d'évitement, en ce sens qu'elle n'a pas été principalement effectuée pour des objets véritables autres que l'obtention d'un avantage fiscal. De plus, l'administration fiscale doit démontrer que cette opération est manifestement abusive.

25 Ces règles ont été discutées à la section 1 de la présente annexe.

Par ailleurs, lorsque la RGAE s'applique, sauf quant au paiement des intérêts sur les impôts impayés en raison de l'opération d'évitement, la seule conséquence financière négative pour le contribuable consiste en ce que ses attributs fiscaux sont déterminés par l'administration fiscale de façon à supprimer l'avantage fiscal qui découle de l'opération d'évitement. Ainsi, le rapport risque/rendement est favorable au contribuable.

Or, puisque l'objectif poursuivi par un régime de pénalités en matière fiscale est de réprimer ou de dissuader certains comportements en augmentant le risque pécuniaire auquel s'expose un contribuable, il y a lieu de conclure que l'instauration de pénalités est un moyen approprié pour lutter contre les PFA.

Par ailleurs, dans le contexte de la lutte contre les PFA, un régime de pénalités doit viser à atteindre autant le contribuable qui participe à une PFA que la personne qui en fait la promotion. En effet, comme mentionné dans le document de consultation, la propagation des PFA peut s'expliquer en partie par l'émergence d'un nouveau modèle d'affaires pour les intermédiaires fiscaux, où ces derniers agissent comme de véritables promoteurs de dispositifs de PFA.

❑ Pénalité au contribuable lorsque la RGAE s'applique

La législation fiscale sera modifiée pour prévoir que, lorsque la RGAE s'applique à une opération d'évitement, relativement à un contribuable, il encourra une pénalité égale à 25 % du montant de l'avantage fiscal supprimé par suite de l'application de la RGAE. Ainsi, si l'application de la RGAE a pour effet d'augmenter l'impôt ou tout autre montant à payer pour le contribuable en vertu de la Loi sur les impôts, la pénalité sera de 25 % de l'impôt additionnel et de tout autre montant additionnel à payer.

De même, si l'application de la RGAE a pour effet de réduire le remboursement d'impôt ou de tout autre montant auquel aurait eu droit le contribuable en vertu de la Loi sur les impôts, la pénalité sera de 25 % de la réduction du remboursement d'impôt et de tout tel autre montant. Toutefois, le contribuable n'encourra pas de pénalité dans les cas suivants :

— lorsque lui-même, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, aura divulgué cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation préventive, au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition au cours de laquelle aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier au cours duquel aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé;

— lorsque lui-même, le commandité de la société de personnes en commandite ou l'un des membres de toute autre société de personnes, selon le cas, aura divulgué cette opération ou cette série d'opérations à Revenu Québec, conformément aux règles de divulgation obligatoire[26], au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale de l'année d'imposition concernée ou à la date où les membres de la société de personnes sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier concerné ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

Par ailleurs, en vertu de la jurisprudence, le contribuable pourra aussi éviter la pénalité en faisant valoir avec succès une défense de diligence raisonnable.

❑ Pénalité au promoteur lorsque la RGAE s'applique

La législation fiscale sera modifiée pour prévoir que, lorsque la RGAE s'appliquera à une opération d'évitement et qu'une pénalité aura été imposée à un contribuable par suite de l'application de la RGAE à cette opération, le promoteur de cette opération d'évitement encourra une pénalité égale à 12,5 % de l'ensemble des montants dont chacun représente la contrepartie reçue ou à recevoir, directement ou indirectement, d'une personne (y compris une société de personnes) par celui-ci, ou par une personne ou une société de personnes à laquelle il est associé ou lié[27], relativement à cette opération.

Pour l'application de cette mesure, le promoteur d'une opération d'évitement sera toute personne, y compris une société de personnes, qui répondra aux conditions suivantes :

— elle aura commercialisé l'opération d'évitement ou fait sa promotion ou soutenu autrement sa croissance ou l'intérêt qu'elle suscite;

— elle ou une personne ou une société de personnes à laquelle elle est associée ou liée[28] aura reçu ou aura le droit de recevoir, directement ou indirectement, une contrepartie pour cette commercialisation, cette promotion ou ce soutien;

— il sera raisonnable de conclure qu'elle aura exercé un rôle important dans cette commercialisation, cette promotion ou ce soutien.

---

26 Ces règles ont été discutées à la section 1 de la présente annexe.

27 *Supra*, note 21.

28 *Id.*

À cet égard, un employé, autre qu'un employé déterminé[29], du promoteur ne sera pas considéré exercer un rôle important dans la commercialisation, la promotion ou le soutien, par le promoteur, d'une opération d'évitement. Cependant, la conduite d'un employé (y compris un employé déterminé) d'un promoteur sera réputée être celle de son employeur pour l'application de cette mesure.

Puisque la pénalité au promoteur sera rattachée à la pénalité au contribuable, le promoteur pourra l'éviter à l'égard de chaque contribuable qui aura procédé à une divulgation, obligatoire ou préventive, de l'opération d'évitement (ou de la série d'opérations qui comprend cette opération) conformément aux règles et dans le délai prévus. Le promoteur pourra également éviter la pénalité à l'égard de chaque contribuable qui aura fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa propre pénalité.

Dans le cas d'une opération réalisée par une société de personnes en commandite, le promoteur pourra éviter la pénalité si le commandité a procédé à une divulgation, obligatoire ou préventive, de l'opération d'évitement (ou de la série d'opérations qui comprend cette opération) conformément aux règles et dans le délai prévus. Il pourra également éviter la pénalité si le commandité a fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa propre pénalité.

Dans le cas d'une opération réalisée par une société de personnes autre qu'une société de personnes en commandite, le promoteur pourra éviter la pénalité si un des membres de la société de personnes a procédé, au nom de tous les membres, à une divulgation, obligatoire ou préventive, de l'opération d'évitement (ou de la série d'opérations qui comprend cette opération) conformément aux règles et dans le délai prévus. Il pourra également éviter la pénalité à l'égard de chaque membre qui aura fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa propre pénalité.

Par ailleurs, en vertu de la jurisprudence, le promoteur lui-même pourra faire valoir une défense de diligence raisonnable à l'encontre de sa pénalité.

❑ Date d'application

Les mesures annoncées concernant la pénalité au contribuable et la pénalité au promoteur s'appliqueront à l'égard d'une opération réalisée le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, elles ne s'appliqueront pas à l'égard d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations, abstraction faite de l'article 1.5 de la Loi sur les impôts, qui a commencé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information et qui aura été complétée avant le 1er janvier 2010.

---

29 L'expression « employé déterminé » d'une personne signifie un employé de la personne qui est un actionnaire désigné de celle-ci ou qui a un lien de dépendance avec celle-ci (article 1 de la Loi sur les impôts).

2.4 Mécanisme de divulgation préventive

L'augmentation de la période de prescription et l'instauration d'un régime de pénalités lorsque la RGAE s'applique ont respectivement comme objectif d'accorder plus de temps à l'administration fiscale pour identifier des PFA et d'altérer le rapport risque/rendement actuellement favorable au contribuable.

Par ailleurs, lorsqu'un contribuable informe l'administration fiscale de la mise en place d'une planification, celle-ci est en mesure de faire son travail de vérification en temps utile, c'est-à-dire sans avoir besoin d'un délai additionnel. De plus, dans un tel cas, le besoin d'altérer le rapport risque/rendement du contribuable devient également caduc.

Dans ce contexte, un mécanisme de divulgation préventive permettrait à un contribuable, dans l'éventualité où la RGAE s'appliquerait par ailleurs à une opération, d'éviter l'augmentation de la période de prescription et l'imposition de pénalités à l'égard de cette opération.

❑ Mise en place du mécanisme de divulgation préventive

La législation fiscale sera modifiée afin d'y introduire un mécanisme de divulgation préventive qui permettra à un contribuable, dans l'éventualité où la RGAE s'appliquerait par ailleurs à une opération, d'éviter l'augmentation de la période de prescription et l'imposition d'une pénalité à l'égard de cette opération lorsque celle-ci (ou la série d'opérations qui comprend cette opération) aura fait l'objet d'une divulgation préventive conformément aux règles et dans le délai prévus ci-dessous.

Tout contribuable pourra faire une divulgation préventive à Revenu Québec relativement à une opération ou à une série d'opérations qu'il réalise.

Dans le cas d'une opération ou d'une série d'opérations réalisée par une société de personnes en commandite, le commandité pourra faire une divulgation préventive à Revenu Québec.

Dans le cas d'une opération ou d'une série d'opérations réalisée par une société de personnes autre qu'une société de personnes en commandite, tout membre de la société de personnes pourra faire une divulgation préventive à Revenu Québec. La divulgation préventive faite par un membre, au nom de tous les membres, sera réputée avoir été faite par chacun des membres.

La divulgation préventive d'une opération ou d'une série d'opérations devra être faite au plus tard à la date d'échéance de production de la déclaration fiscale du contribuable pour l'année d'imposition au cours de laquelle aura débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou, dans le cas d'une opération ou d'une série d'opérations réalisée par une société de personnes, à la date où ses membres sont tenus de produire une déclaration de renseignements pour l'exercice financier au cours duquel a débuté la réalisation de l'opération ou de la série d'opérations ou à la date où ils seraient tenus de la produire si le ministre du Revenu n'y avait pas renoncé.

La divulgation préventive d'une opération ou d'une série d'opérations devra être faite au moyen d'un formulaire prescrit transmis dans le délai prévu à cette fin, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, à la Direction principale de la lutte contre les planifications fiscales abusives de Revenu Québec, soit à une direction différente de celle où sont habituellement acheminés les déclarations et les formulaires fiscaux des contribuables.

Les renseignements devant être fournis sur le formulaire prescrit, relativement à cette opération ou série d'opérations, devront consister en une description complète et détaillée des faits – et non pas des conseils ou autres avis – relatifs à l'opération ou à la série d'opérations ainsi qu'un exposé des conséquences fiscales résultant de l'opération ou de la série d'opérations. En outre, la description des faits et des conséquences fiscales résultant de l'opération ou de la série d'opérations devra être suffisamment détaillée pour permettre l'analyse de l'opération ou de la série d'opérations et la compréhension des conséquences fiscales en résultant.

Pour l'application de la RGAE, la divulgation préventive ne pourra en aucun temps être assimilée à un aveu ou à une admission quant à l'application de cette règle à l'opération divulguée.

Par ailleurs, la simple transmission du formulaire prescrit, sous pli séparé, par courrier recommandé ou par voie électronique, tiendra lieu d'accusé de réception.

Enfin, si, dans les 120 jours de la transmission du formulaire prescrit, Revenu Québec ne communique pas avec la personne qui a fait la divulgation pour obtenir des renseignements additionnels relativement à l'opération ou à la série d'opérations ou aux conséquences fiscales en résultant, le formulaire prescrit sera alors considéré comme ayant été transmis dans le délai requis, et complété dans la forme requise, c'est-à-dire contenant des renseignements suffisamment détaillés pour que Revenu Québec puisse analyser l'opération ou la série d'opérations et en comprendre les conséquences fiscales.

❑ Date d'application

Les mesures relatives au mécanisme de divulgation préventive s'appliqueront aux opérations réalisées le ou après le jour de la publication du présent bulletin d'information. Toutefois, dans le cas d'une opération faite comme partie d'une série d'opérations qui a commencé dans une année d'imposition ou un exercice financier, selon le cas, qui s'est terminé avant le jour de la publication du présent bulletin d'information, la divulgation préventive pourra être faite au plus tard six mois après ce jour.